PETRI MÄNTYSAARI

Användarvänlig skatterättsforskning

I artikeln argumenteras för ett nytt sätt att bedriva rättsvetenskaplig och skatterättslig forskning. Tanken är att forskningens samhällsrelevans kan ökas genom att fokusera på hur rationella aktörer kan uppnå sina målsättningar med rättsliga verktyg och praktiker i olika kontexter. Här argumenteras för teoribildning, det holistiska perspektivet och de kvalitativa forskningsmetoderna.

1 INLEDNING

Skatterätt tjänar mycket konkreta och praktiska syften. Staten kan ha fiskala, fördelningspolitiska, stabiliseringspolitiska, näringspolitiska och även andra intressen när staten använder skatterätt som verktyg i olika kontexter. Aktörerna i den privata sektorn använder skatterätt dels för att uppfylla sina lagstadgade plikter (regelefterlevnad), dels för att betala mindre skatt (skatteoptimering).

Den användarvänliga rättsvetenskapen är en ny vetenskaplig disciplin där man fokuserar på hur aktörerna kan använda rättsliga verktyg och praktiker för att uppnå sina målsättningar i olika kontexter.[1] Den nya disciplinens kunskapsintressen har således en mycket nära koppling till praxis. Poängen med den nya disciplinens teoribildning är att visa vad rationella aktörer borde ha för målsättningar i en viss kontext samt hur rationella aktörer skulle kunna gå till väga för att uppnå sina målsättningar.

Den användarvänliga rättsvetenskapen har vissa karaktäristiska fördelar[2] som skulle kunna gynna den skatterättsliga forskningen. Man kan särskilt lyfta fram fyra fördelar.

För det första finns det ingen konflikt mellan teori och praxis i den här disciplinen. Det är möjligt att förädla praktisk kunskap om hur man gör till

1 Petri Mäntysaari, User-friendly Legal Science: A New Scientific Discipline, Springer 2017. Se redan Petri Mäntysaari, Was sollte man tun? Ein Plädoyer für anwenderfreundliche Theorienbildung, *Rechtstheorie* (2014), s. 189–207; Petri Mäntysaari, Användarperspektivet i rättsvetenskap: Bättre juridik med en vetenskaplig metod, i Petteri Korhonen och Timo Saranpää (red.), Isännän ääni: Juhlakirja Erkki Kustaa Rintala 1935 – 31/5 – 2015, Talentum Pro 2015 s. 489–505; Petri Mäntysaari, Oikeudenaloista tieteenaloihin, *Lakimies* (2016), s. 297–304.

2 Se närmare Mäntysaari 2017 kap. 1; Mäntysaari 2015 s. 492–493.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44

vetenskapliga teorier och tillämpa de resulterande teorierna i praktiken. Discipliner som motsvarar den användarvänliga rättsvetenskapens kunskapsintressen är per definition relevanta för praktiskt verksamma jurister.

För det andra kan den användarvänliga rättsvetenskapen öka de samhälleliga mekanismernas transparens.[3] Eftersom de olika användarna använder rättsliga verktyg och praktiker för att uppnå målsättningar i samhället kan man få en bild av de samhälleliga mekanismerna genom att studera hur de rättsliga verktygen och praktikerna används.

För det tredje kan detta bidra till rationellt beslutsfattande och höja kvaliteten på många olika typer av aktiviteter – till exempel i företagsledning, advokatverksamhet (genom en mera transparent koppling mellan mål och rättsliga medel), lagstiftningsarbetet och tolkningsverksamheten (genom en mera transparent koppling mellan de olika aktörernas intressen, regleringen och regleringens samhälleliga verkningar).

För det fjärde ger den användarvänliga rättsvetenskapen en chans att definiera nya specifika, teoribaserade och vetenskapliga discipliner som har en bättre chans att konkurrera mot de ekonomiska vetenskaperna i kampen om vetenskaplig och politisk hegemoni: ”It takes a theory to beat a theory”.[4]

Den användarvänliga rättsvetenskapen kunde således utgöra en tänkbar ny referensram för en del av den skatterättsliga forskningen i framtiden.

Syftet med den här artikeln är att redogöra för den användarvänliga rättsvetenskapens särdrag (kapitel 3) samt hur den kan tillämpas i den skatterättsliga forskningen (kapitel 4). Vi börjar dock med den användarvänliga rättsvetenskapens plats på rättsvetenskapens karta (kapitel 2).

3 Om intressekonflikter Philipp Heck, Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, *Archiv für die civilistische Praxis* (1914), s. 1–313. Om transparens Louis D. Brandeis, What Publicity Can Do. *Harper's Weekly* 20.12.1913, s. 10–13, s. 10: ”Sunlight is said to be the best of disinfectants …”

4 Thomas S. Kuhn, The Structure of Scientific Revolutions, Second Edition, The University of Chicago Press 1970.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44

2 DEN ANVÄNDARVÄNLIGA RÄTTSVETENSKAPEN OCH ANDRA RÄTTSVETENSKAPER

Den användarvänliga rättsvetenskapen är ett sätt att öka rättsvetenskapens relevans, åtgärda rättsvetenskapens bristande vetenskaplighet samt möjliggöra rättsvetenskapens existens som en självständig vetenskaplig disciplin.

Man kan beskriva nuläget i rättsvetenskaperna med en fyrfältsmodell där man skiljer mellan det interna och externa perspektivet till rätten samt mellan den mono- och flerdisciplinära ansatsen (Tabell 1). I fyrfältet ges även typiska exempel på olika traditionella forskningsprogram.

Tabell 1. Traditionella forskningsprogram

	Monodisciplinär ansats	Flerdisciplinär ansats
Internt perspektiv till rätten	Rättsdogmatik (från antiken)	Den tyska historiska skolan (1814), de ekonomiska vetenskapernas reception i rättsdogmatiken
Externt perspektiv till rätten	Komparativ rätt (den funktionella metoden, 1920-talet)	Rättshistoria, rättssociologi (1913), rättsekonomi

Problemet med rättens interna perspektiv är dess väldokumenterade subjektivitet och brist på vetenskaplighet.[5] Att rättsdogmatikens metod i grund och botten består av retorik gör det interna perspektivet till en myt.[6] Den tyska historiska skolan på 1800-talet var ett tidigt försök att åtgärda några av rättsdogmatikens problem genom att söka ledning utanför rättssystemet.[7] Efter den historiska skolan blev det så småningom legitimt att söka ledning bland annat i de ekonomiska vetenskaperna. Det interna perspektivets subjektivitet ökade pga det ökade antalet legitima källor och de legitima källornas större bredd. Rättspluralismen skapade motsvarande problem.

Det externa perspektivet uppstod i början av 1900-talet. Ett externt perspektiv kan möjliggöra vetenskaplig forskning. Man kan välja ett externt

5 Se t.ex. Alf Ross, Om ret og retfærdighed: en indførelse i den analytiske retsfilosofi, 2. utg., København 1966.

6 Se t.ex. Petri Mäntysaari, Auditorier och retorik, *Tidsskrift for Rettsvitenskap* (2016), s. 3–42.

7 Friedrich Carl von Savigny, Vom Beruf unsrer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft, bey Mohr und Zimmer 1814 s. 2, 6 och 8.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44

perspektiv till rätten såväl i ”rättslig” som i ”icke-rättslig” forskning. Den komparativrättsliga forskningen är rättslig och vetenskaplig men begränsad till jämförelser.[8] Däremot undersöker man rätten med en icke-rättslig disciplins vetenskapliga teorier och metoder i rättshistoria, rättssociologi,[9] rättsekonomi osv.

Rättsekonomi har spelat en synnerligen stor roll i utvecklingen. Oliver Wendell Holmes antog redan år 1897 att framtidens rationella rättsforskare kommer att vara statistiker och insatta i de ekonomiska vetenskaperna.[10] Det visade sig att hans framtidsvision blev självuppfyllande i USA. Enligt en färsk studie har bara tre (3) procent av de disputerade professorerna vid USA:s 26 bästa law schools en doktorsexamen särskilt i juridik. Däremot har 62 procent av de disputerade professorerna en doktorsexamen i en disciplin där man tillämpar kvantitativa forskningsmetoder och 29 procent en doktorsexamen i de ekonomiska vetenskaperna.[11] Detta har bland annat bidragit till en ofta okritisk och olycklig reception av de vetenskapliga disciplinernas teorier i rättsdogmatikens retorik.[12]

Om rättsvetenskapen vill hävda sig i den vetenskapliga konkurrensen som en självständig disciplin måste juristerna helt enkelt satsa mera på vetenskaplig teoribildning och vetenskapliga metoder. En disciplin som saknar vetenskaplighet kommer inte att kunna hävda sig i konkurrensen när den långvariga trenden inom forskning går mot större och större vetenskaplighet.

Man kan höja rättsvetenskapens vetenskaplighet och utveckla rättsvetenskap som en självständig disciplin genom att tänka utanför de gamla ramarna och definiera en ny vetenskaplig disciplin eller ett nytt forskningsprogram (Tabell 2).

---

8 Ernst Rabel, Aufgabe und Notwendigkeit der Rechtsvergleichung, Rheinische Zeitschrift für Zivil- und Prozerecht ss(1924), s. 279–301: ”Fassen wir ihre Aufgaben so streng, als das wissenschaftliche Ideal es verlangt.”

9 Eugen Ehrlich, Grundlegung der Soziologie des Rechts, Duncker & Humblot 1913.

10 Oliver Wendell Holmes, The Path of the Law, *Harvard Law Review* (1897), s. 457–490: ”For the rational study of the law the blackletter man may be the man of the present, but the man of the future is the man of statistics and the master of economics.”

11 Lynn M. LoPucki, Dawn of the Discipline-Based Law Faculty, *Journal of Legal Education* (2016), s. 506–542.

12 Se t.ex. Mäntysaari 2017 kap. 6.3.4. Se även C.A.E. Goodhart, Economics and the Law: Too Much One-Way Traffic? *The Modern Law Review* (1997), s. 1–22; Thomas S. Ulen, A Nobel Prize in Legal Science: Theory, Empirical Work, and the Scientific Method in the Study of Law, *University of Illinois Law Review* (2002), s. 875–920.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44

Tabell 2. Ett nytt forskningsprogram

	Monodisciplinär eller flerdisciplinär ansats
Varken internt eller externt perspektiv till rätten	Den användarvänliga rättsvetenskapen (2014)

I den användarvänliga rättsvetenskapen väljer man varken det interna eller det externa perspektivet till rätten. Man undersöker primärt beteende, dvs. hur de olika aktörerna kan använda rättsliga verktyg och praktiker för att uppnå sina målsättningar i olika kontexter. Sådan vetenskaplig forskning lyser med sin frånvaro.[13] Att man fokuserar på beteende möjliggör såväl en vetenskaplig teoribildning som användning av allmänt accepterade vetenskapliga metoder.

3 DEN ANVÄNDARVÄNLIGA RÄTTSVETENSKAPENS SÄRDRAG

3.1 Inledning

Poängen med den användarvänliga rättsvetenskapen är att den inte bara beskriver mekanismer som de flesta kan ha nytta av. Den ska även uppfylla de traditionella vetenskapliga kraven. Teoribildningen spelar en central roll. Det finns ingen vetenskaplig forskning utan en anknytning till teori.[14] Den användarvänliga rättsvetenskapens allmänna teori måste således definiera disciplinens särdrag och centrala begrepp.[15] Den allmänna teorin sammanfattas kort i detta kapitel.

13 Se närmare Mäntysaari 2017 kap. 6. Se även Jan Kellgren, Juridiska kunskapsbehov för dem som upprättar eller granskar årsredovisningar, *Skattenytt* (2012) s. 98–115, s. 105: ”För att återgå till icke redovisningsrättsliga regler som skapare av en för redovisningsrätten relevant verklighet är … forskningen kring konkreta redovisningsrättsliga frågor de lege lata förhållandevis liten.”

14 Se t.ex. Immanuel Kant, Critik der reinen Vernunft, Zweite hin und wieder verbesserte Auflage, bey Johann Friedrich Hartknoch 1787 (a priori); Karl Popper, Logik der Forschung, Springer 1935 (falsifikationism); Thomas S. Kuhn, The Structure of Scientific Revolutions, Second Edition, The University of Chicago Press 1970 (paradigmskiften); Imre Lakatos, Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes, i Imre Lakatos och Alan Musgrave (eds.), Criticism and the Growth of Knowledge, Cambridge University Press 1970 s. 91–195 (forskningsprogram).

15 Se redan Immanuel Kant, Prolegomena zu einer jeden künftigen Metaphysik die als Wissenschaft wird auftreten können, Johann Friedrich Hartknoch 1783, § 1: ”Wenn man eine Erkenntnis als Wissenschaft darstellen will, so muß man zuvor das Unterscheidende, was sie mit keiner andern gemein hat, und was ihr also eigentümlich ist, genau bestimmen können;

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44

3.2 Epistemologi och metoder

I den användarvänliga rättsvetenskapen väljer man varken det interna eller det externa perspektivet till rätten eftersom den användarvänliga rättsvetenskapen primärt undersöker beteende, inte rätten. Rättsdogmatik, rättsekonomi och rättssociologi är helt olika saker.

Som alla andra vetenskapliga discipliner har den användarvänliga rättsvetenskapen sina egna kunskapsintressen. De kan definieras på följande sätt: ”Hur kan aktörerna använda rättsliga verktyg och praktiker för att uppnå sina målsättningar i olika kontexter?” Man kan därför definiera den användarvänliga rättsvetenskapen som en ”design science”[16] där man tillämpar ”praktiskt förnuft” (fronesis).[17]

Den användarvänliga rättsvetenskapens målsättning är förståelse (Verstehen).[18] Att målsättningen är förståelse leder till att man väljer en holistisk forskningsansats och kvalitativa forskningsmetoder samt att man inte försöker att förklara komplexa samhälleliga mekanismer med enkla kausalitetsförhållanden. Den användarvänliga rättsvetenskapen är en verklighetsvetenskap. Rättsekonomi representerar på många sätt motsatsen.[19]

På grund av den holistiska forskningsansatsen är forskningsprocessen inte lineär. I icke-lineär forskning prövar man inte hypoteser. Man bildar, testar, preciserar, tillämpar eller falsifierar falsifierbara teorier.[20] Som i

---

widrigenfalls die Grenzen aller Wissenschaften ineinander laufen, und keine derselben ihrer Natur nach gründlich abgehandelt werden kann.”

16 Herbert A. Simon, The business school: a problem in organizational design, *Journal of Management Studies* (1967), s. 1–16, särskilt s. 14–15; Joan E. van Aken, Management Research Based on the Paradigm of the Design Sciences: The Quest for Field-Tested and Grounded Technological Rules, *Journal of Management Studies* (2004), s. 219–246; Paul Johannesson och Erik Perjons, An Introduction to Design Science, Springer 2014. Se även Eero Kasanen, Kari Lukka och Arto Siitonen, The Constructive Approach in Management Accounting Research, Journal of *Management Accounting Research* (1993), s. 243–264; Kalle A. Piirainen och Rafael A. Gonzales, Constructive Synergy in Design Science Research: A Comparative Analysis of Design Science Research and the Constructive Research Approach, *Liiketaloudellinen aikakauskirja* (2013), s. 206–234.

17 Aristoteles skrev om fronesis i Den nikomachiska etiken.

18 Max Weber, Wirtschaft und Gesellschaft 1922.

19 Milton Friedman, The Methodology of Positive Economics, i Milton Friedman, Essays in Positive Economics, The University of Chicago Press 1953 s. 3–43; Bengt Holmström och Paul Milgrom, Aggregation and Linearity in the Provision of Intertemporal Incentives, *Econometrica* (1987), s. 303–338, s. 304: ”Optimal schemes derived from a spare and approximate model of reality may perform quite poorly in the richer real environment.”

20 Om falsifikationism Popper 1935.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44

många andra kvalitativa samhällsvetenskaper tillämpar man en abduktiv ansats[21] (Aristoteles,[22] Peirce[23]), den hermeneutiska cirkeln och grounded theory (grundad teori).[24] Detta utesluter inte teoriernas falsifierbarhet men kräver förstås mycket jobb.[25]

I den användarvänliga rättsvetenskapen tillämpar man generellt samhällsvetenskapernas kvalitativa forskningsmetoder med vissa disciplinspecifika särdrag.[26] Man kan lyfta fram tre disciplinspecifika särdrag:

- För det första ska forskningsfrågan motsvara disciplinens egna kunskapsintressen.
- För det andra ska primärkällorna bestå av dokumentation av rättsliga verktyg och praktiker.
- För det tredje kan man skilja mellan disciplinens egna huvudteorier

21 Se t.ex. Erja Saurama och Ilse Julkunen, Approaching practice research in theory and practice, *Social Work & Social Sciences Review* (2012), s. 57–75, s. 61: ”In fact, most of the qualitative research in social sciences could probably be included within the limits of the different degrees of abductive reasoning.”

22 Aristoteles, Organon, Analytica priora, andra boken, kapitel 25.

23 Charles S. Peirce, Abduction, i boken Dictionary of Logic (1867). Se Charles Hartshorne och Paul Weiss (eds.), The Collected Papers of Charles Sanders Peirce, Vols. I–VI, Harvard University Press 1931–1935.

24 Barney Glaser och Anselm Strauss, The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research, Aldine de Gruyter 1967; Anselm Strauss och Juliet Corbin, Grounded theory research: Procedures, canons, and evaluative criteria, *Qualitative Sociology* (1990), s. 3–21; Anselm Strauss och Juliet Corbin, Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques, Sage 1990; Anselm Strauss och Juliet Corbin, Grounded Theory Methodology: An Overview, i Norman K. Denzin (ed.), Handbook of Qualitative Research, Sage 1994 s. 273–285.

25 Se Mäntysaari 2017 kap. 2.6. Om svårigheterna med falsifikationism generellt Imre Lakatos, Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes, i boken Janet A. Kourany (ed.), Scientific Knowledge: Basic Issues in the Philosophy of Science, The Validation of Scientific Knowledge, Wadsworth Publishing Company 1987 s. 170–196, särskilt s. 184: ”Contrary to naive falsificationism, no experiment, experimental report, observation statement or well-corroborated low-level falsifying hypothesis alone can lead to falsification … There is no falsification before the emergence of a better theory. But then the distinctively negative character of naive falsificationism vanishes; criticism becomes more difficult, and also positive, constructive.” S. 186: ”Sophisticated methodological falsificationism offers new standards for intellectual honesty.”

26 Allmänt om kvalitativa forskningsmetoder Alan Bryman, Social Research Methods, Fifth Edition, Oxford University Press 2016; Robert K. Yim, Case Study Research and Appications: Design and Methods, Sixth Edition, Sage 2018; Päivi Eriksson och Anne Kovalainen, Qualitative Methods in Business Research, Second Edition, Sage 2016.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44

och s.k. metodteorier (kap. 3.3). Metodteorierna kan ge information som man behöver för att kunna besvara forskningsfrågan.

Att primärkällorna ska vara ”rättsliga” i bred mening är ett ytterligare sätt att skilja den användarvänliga rättsvetenskapen från andra discipliner. Samtidigt är det ett sätt att baka in empiri. Man kan bedriva ny empirisk forskning genom att undersöka ”rättsliga” källor.[27] Det har redan länge varit känt att dokumentation av rättsliga verktyg och praktiker kan ge information om samhället, dvs. information om fakta utanför rättssystemet.[28]

3.3 Begrepp

Den användarvänliga rättsvetenskapen beskriver den externa verkligheten även med sina egna begrepp och rättsvetenskapens språk. De viktigaste begreppen består av fältet, användarna (aktörerna), kontexten, målsättningarna, de rättsliga verktygen och de rättsliga praktikerna.[29] Man kan också skilja mellan huvudteorier och metodteorier. Man kan kort beskriva dessa begrepp på följande sätt:

- *Fältet*. Begreppet fält kommer från sociologin. I den användarvänliga rättsvetenskapen beaktar man samtidigt minst två fält, varav ett består av normsystemets delfält och det andra av samhällets delfält. Aktörerna väljer ju rättsliga verktyg och praktiker för att de har målsättningar i samhället.
- *Aktörerna/användarna*. Det finns aktörer på fältet. Om aktörerna typiskt har samma målsättningar i en viss kontext hör de till samma klass och kan beskrivas med en idealtyp.[30] Idealtyperna kan till exempel bestå av ”företaget”, ”de anställda” eller ”staten”. Aktör-nätverksteorin (actor-network theory, ANT)[31] gör det möjligt att vid behov fokusera på mycket olika typer av aktörer, till och med tekno-

27 Om empiri även Lakatos 1987 s. 191: ”Even science as a whole can be regarded as a huge research programme with Popper's supreme heuristic rule: 'Devise conjectures which have more empirical content than their predecessors.'”

28 Dokumentation används som källa t.ex. i historievetenskap.

29 Se Mäntysaari 2017 kap. 2.2; Mäntysaari 2015.

30 Om idealtyper Max Weber, Die 'Objektivität' sozialwissenschaftlicher und sozialpolitischer Erkenntnis, *Archiv für Sozialwissenschaft und Sozialpolitik* 19 (1904), s. 22–87.

31 Bruno Latour, Reassembling the Social: An Introduction to Actor-Network Theory, Oxford University Press 2005.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44

logier, teorier, ideologier mm. I den användarvänliga rättsvetenskapen väljer man en viss idealtypisk aktör till användare av de rättsliga verktygen och praktikerna.

- *Kontexten*. Kontexten beskriver en situation av växelverkan mellan användaren och vissa av fältets andra aktörer. Valet av kontext hör ihop med valet av användaren.
- *Målsättningarna*. Målsättningar är användarens faktiska målsättningar i kontexten. Målsättningarna beror på användaren och kontexten.[32]
- *De rättsliga verktygen*. Rättsliga verktyg existerar och har verkningar tack vare normsystemet. De rättsliga verktygen kan bestå av avtal, associationsformer, bolagsordningar, bokslut, emissionsprospekt, testamenten, lagar mm.
- *De rättsliga praktikerna*. Med rättsliga praktiker avses sättet att använda de rättsliga verktygen. Medan avtalet är ett rättsligt verktyg utgör de typiska avtalsklausulerna i kontexten en rättslig praktik.
- *Huvudteorier och metodteorier*. Disciplinens egna huvudteorier kompletteras av metodteorier. Metodteorierna är teorier från andra discipliner. De kallas just metodteorier eftersom de kan leverera nyttiga begrepp samt den sorts information som man behöver för att kunna besvara forskningsfrågan.[33] De ekonomiska vetenskaperna kan leverera många nyttiga metodteorier. Det är nödvändigt att ha rättsdogmatiken med som metodteori eftersom de rättsliga verktygen och praktikerna inte skulle existera utan en anknytning till normsystemet.

4 DEN ANVÄNDARVÄNLIGA SKATTERÄTTEN

4.1 Inledning

Syftet med den här artikeln är att beskriva ”den användarvänliga skatterätten”. Hur skulle en sådan skatterätt se ut?

När man definierar ”den användarvänliga skatterätten” ska man beakta

32 Att följa lagen (regelefterlevnad) är ingen allmän målsättning men kan dock vara viktigt för rationella aktörer beroende på kontexten. Se även Hans Kelsen, Reine Rechtslehre. Einleitung in die Rechtswissenschaftliche Problematik, Franz Deuticke 1934 s. 29: ”Denn nur der vernunft- und willensbegabte Mensch kann durch die Vorstellung einer Norm zu einem normgemäßen Verhalten motiviert werden.”

33 Kari Lukka och Eija Vinnari, Domain theory and method theory in management accounting research, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (2014), s. 1308–1338.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44

den användarvänliga rättsvetenskapens kunskapsintressen (perspektiv). Den traditionella rättsdogmatiska uppdelningen i olika rättsområden spelar inte någon central roll i den användarvänliga rättsvetenskapen.[34]

Det skulle dock vara relativt enkelt att uppgradera vissa traditionella rättsområden till vetenskapliga discipliner inom den användarvänliga rättsvetenskapen, särskilt när staten använder lagstiftning som verktyg i en väldefinierad kontext där staten har klara målsättningar.[35] Att staten har mycket olika målsättningar när den använder skatterättslig lagstiftning betyder att den användarvänliga skatterätten kan ta många former.

Det skulle vara möjligt att

- börja lätt genom att utveckla teorifragment eller teorier som motsvarar den användarvänliga rättsvetenskapens kunskapsintressen inom ämnet skatterätt,
- definiera särskilda ”användarvänliga” och ”skatterättsliga” discipliner när det finns en tillräcklig väldefinierad kontext och teorier som definierar vad som är kännetecknande för dessa discipliner samt
- baka in skatterättsliga verktyg i andra ”användarvänliga” discipliner.

Vi kan kort diskutera de tre alternativen.

4.2 Att börja lätt

Det finns ett lätt sätt att ta de första stegen i den användarvänliga rättsvetenskapen. Man kan börja med att fokusera på åtminstone en av de saker som hör till den nya disciplinens kunskapsintressen. Man kan med andra ord försöka att beskriva vissa aktörers målsättningar,[36] verktyg *eller* praktiker i kontexten. I början kan man också använda *sekundärkällor*, dvs. lätt tillgängligt material. Arbetet kan resultera i teorifragment som kan bidra till teoriutveckling och, genom systembildning, till ett användarvänligt forskningsprogram.[37]

34 Funktionellt tänkande är kännetecknande även för den komparativrättsliga forskningen.

35 Mäntysaari 2017 kap. 7.2; Mäntysaari 2016 s. 301.

36 Se till exempel Kellgren 2012 s. 105: ”Många gånger torde det vara ändamålsenligt för både redovisningsskyldiga och andra redovisningsspecialiseter att arbeta med tumregler och liknande förenklingar av olika slag. Sådana förenklingar kan avses företagens policy och prioriteringar (t.ex. ”Vi vill i möjligaste mån undvika att redovisa förvärvsgoodwill!”) …”

37 Lakatos 1970; Mäntysaari 2017 kap. 5.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44

Det finns incitament att ta de första stegen. Redan ett sådant lätt sätt att börja ett användarvänligt forskningsprogram kan leda till nya upptäcker tack vare den nya disciplinens nya kunskapsintressen och disciplinspecifika primärkällor (low-hanging fruit). Däremot kan man med rättsdogmatikens kunskapsintressen inte säga mycket om de olika aktörernas målsättningar, verktyg och praktiker i en kontext.

Inom det skatterättsliga området kan man till exempel försöka att få empirisk information om de verktyg och praktiker som ett idealtypiskt globalt företag kan använda för att optimera sin beskattning.[38] Man får empirisk information om verktygen och praktikerna genom att studera den relevanta dokumentationen som primärkälla men i början kan man använda litteratur som sekundärkälla. Man kan på samma sätt försöka att få empirisk information om företagets målsättningar i den här kontexten. På sikt kan olika studier om dessa frågor bidra till en bättre förståelse, teoribildning och en allmän teori om skatteoptimering på globala marknader. Man kan sedan bygga på tidigare ”användarvänliga” forskningsresultat och välja en annan användare, till exempel staten.[39]

4.3 Kontextspecifik teoribildning

Den ”användarvänliga” forskningen borde resultera i bättre teori. En ”användarvänlig” teori beskriver den idealtypiska användarens beteende i en kontext.[40] Det är möjligt att definiera särskilda ”användarvänliga” och ”skatterättsliga” discipliner när det finns en tillräcklig väldefinierad kontext där vissa aktörer (som beskrivs med en idealtyp) brukar ha tillräckligt homogena målsättningar och huvudsakligen använda ”skatterättsliga” verktyg för att uppnå sina målsättningar (reglering, regelefterlevnad, anpassning till reglering genom opt-in eller opt-out). Olika idealtypiska aktörer kan ha olika intressen.[41]

Staten är en viktig användare av de skatterättsliga verktygen. Som aktör kan staten ha fiskala, fördelningspolitiska, stabiliseringspolitiska, närings-

38 European Commission, Aggressive tax planning indicators. Final Report. Taxation and Customs Union. Taxation Papers. Working Paper No 71 – 2017.

39 European Commission, European Semester Thematic Factsheet, Curbing Aggressive Tax Planning, 20.11.2017.

40 Teoribildningen centrala roll hör till de fundamentala skillnaderna mellan den användarvänliga rättsvetenskapen och proaktiv juridik. Om proaktiv juridik Kellgren 2012.

41 Heck (1914).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44

politiska och även andra intressen beroende på kontexten.[42] Det går att definiera nya ”användarvänliga” och huvudsakligen ”skatterättsliga” discipliner med staten som användare när det huvudsakliga verktyget i kontexten består av skatterättsreglering (som även kan kompletteras med andra verktyg och praktiker såsom transparens, incitament, nudge med mera).

Men det finns även andra aktörer i de olika kontexterna. Det går igen att definiera nya ”användarvänliga” och huvudsakligen ”skatterättsliga” discipliner med en icke-stat som användare när det huvudsakliga verktyget i kontexten består av skatterättsreglering eller -compliance.

De andra aktörerna behöver inte vara existerande människor eller rättspersoner. Aktör-nätverksteorin (ANT) tillåter även icke-humana aktörer. Man kan till exempel forska i hur ”jämställdhet mellan könen” (en idealtypisk icke-human aktör) använder skatterättslig lagstiftning (ett verktyg) i arbetslivet (en kontext) för att uppnå sina målsättningar (som måste definieras). Den här typen av forskning kan bidra till samhällsutveckling på ett intressant sätt men forskarna borde förstås vara försiktiga och undvika metafysik när de undersöker icke-humana aktörers ”målsättningar”.[43]

De olika kontextspecifika teorierna kan igen komplettera varandra, leda till en bättre förståelse och bidra till bättre reglering, tolkning och privat verksamhet.

4.4 Skatterätt vs. handelsrätt

Förhållandet mellan skatterätt och handelsrätt är ett bra exempel på hur man kan baka in ”skatterättsliga” verktyg i andra ”användarvänliga” discipliner.

Ur ett kontinentaleuropeiskt och dogmatiskt perspektiv hör skatterätt inte till handelsrätt.[44] Men ur ett funktionellt perspektiv spelar skatterätt

42 Se t.ex. European Commission, Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, 21.3.2018 COM(2018) 147 final. Se även artikel 3 i fördraget om Europeiska unionen och artikel 7 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt: ”Unionen ska säkerställa samstämmigheten mellan all sin politik och verksamhet, med beaktande av samtliga sina mål och i enlighet med principen om tilldelade befogenheter.”

43 Ett exempel på metafysik är kanske Kevin Kelly, What Technology Wants, Viking Press 2010.

44 Handelsrättens kontinentaleuropeiska historia sträcker sig från lex mercatoria till handelsrättens kodifiering (Code de commerce, HGB) och ny lex mercatoria (new law merchant).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44

en viktig roll även i handelsrättskontexten.[45] De nordiska handelshögskolorna och institutionerna för handelsrätt brukar ge undervisning i skatterätt. Det är inte ovanligt för en institution för handelsrätt att ha en professur med särskild fokus på skatterätt. Skatterätt kan spela en relevant roll i den användarvänliga handelsrätten.

Det traditionella ämnet handelsrätt kan uppgraderas till en eller flera vetenskapliga discipliner inom den användarvänliga rättsvetenskapen genom att välja marknadens delfält och beakta att det finns flera idealtypiska aktörer och kontexter på marknaden. I ”den ledningsbaserade handelsrätten” fokuserar man på företaget som användare.[46] Detta utesluter inte valet av andra användare. Man kan välja till exempel statens perspektiv. Oberoende av vilken användare eller närmare kontext man väljer kan skatterätt spela en roll eftersom många av aktörernas målsättningar, verktyg och praktiker har en anknytning till skatterätten.

Det mera holistiska och funktionella perspektivet kan öka handelsrättens företagsrelevans och regleringens transparens och effektivitet. Den användarvänliga teoribildningen gör det lättare att baka in skatterättsliga spörsmål i handelsrätt och är således ägnad att öka efterfrågan på skatterättslig kompetens.

5 SLUTORD

Den användarvänliga rättsvetenskapen skulle kunna bidra till en dynamisk utveckling av den skatterättsliga forskningen och undervisningen mot större samhällsnytta och företagsrelevans.

De nya användarvänliga disciplinerna skulle bidra till en splittring av den skatterättsliga forskningen. Men en sådan dynamik är kännetecknande för de äkta vetenskaperna. Den vetenskapliga utvecklingen gynnas av vetenskapernas mångfald.[47]

Det nya och mera holistiska sättet att bedriva forskning skulle göra det

45 Se t.ex. Tysklands Fachanwaltsordnung, § 14i: ”Für das Fachgebiet Handels- und Gesellschaftsrecht sind besondere Kenntnisse nachzuweisen in den Bereichen: … 2. Materielles Gesellschaftsrecht, insbesondere … f. Grundzüge des Bilanz- und Steuerrechts …”

46 Petri Mäntysaari, Handelsrättens teori: en teoretisk referensram för handelsrättslig forskning, *Tidskrift for Rettsvitenskap* (2011), s. 197–226; Petri Mäntysaari, Organising the Firm. Theories of Commercial Law, Corporate Governance and Corporate Law. Springer 2012; Mäntysaari 2017 kap. 7.5.

47 Bristen på dynamik är kännetecknande för pseudovetenskaper. Se även Jan Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen. Studier i förmögenhetsrätt, Jure 2001 s. 147: ”Om den strikta rättsdogmatiken endast antas ha till uppgift att beskriva gällande rätt vid en viss tidpunkt, finns

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44

mera legitimt att integrera skatterättsliga spörsmål i andra discipliner (t.ex. inom det handelsrättsliga, arbetsrättsliga och familjerättsliga området) och ge skatterättsforskarna fler ben att stå på.

Den användarvänliga rättsvetenskapen utgör inte något hot mot skatterättsdogmatiken. Skatterättsdogmatiken kommer säkert att behövas för systematisering av normerna samt för regleringens och normsystemets interna koherens – som faktiskt motsvarar statens allmänna målsättningar för normsystemet som helhet när staten använder reglering som verktyg.

Petri Mäntysaari är professor i handelsrätt vid Hanken i Vasa, Finland.

det inget utrymme för någon annan rättsutveckling än den som sker genom rättspraxis. Det är med andra ord ett statiskt betraktelsesätt som dominerar, på bekostnad av det dynamiska."

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:44